

аудит. – 2006. – №5. – С 27 -31.

6.Городянська Л. Відтворення необоротних матеріальних ресурсів у вітчизняній обліково-аналітичній системі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №9. – С.4-8.

7.Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Савчук В.К. Амортизація в оновленні основних засобів праці // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004. – №7. – С.16-20.

8.Церетелі Л.Г., Новосьолов В.Н. Актуальні питання якості аудиту та її зовнішнього контролю // Аудитор України. – 2006. – №10(94). – С.20-26.

9.Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-ВР зі змінами та доповненнями // www.rada.kiev.ua.

10.Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами та доповненнями // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18. – С.23-26.

11.Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 // Баланс. – 2003. – №6. – С.35-46.

12.Круш В.П., Подвігіна В.І., Клименко О.В. Капітал та основні засоби підприємства. – К.: ЦНЛ, 2005. – 168 с.

13.Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України в ред. від 22.05.97 р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №15. – С.3-43.

Отримано 24.12.2008

УДК 657.075.8

Н.І.ГОРДІЄНКО, канд. екон. наук, Т.В.ГОРДІЄНКО

Харківська національна академія міського господарства

ТРАНСФОРМАЦІЯ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ВИТРАТ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ GAAP USA

Аналізуються причини та розроблені пропозиції, за якими українські підприємства мають трансформувати свою звітність відповідно до вимог GAAP USA.

Причинами, по яким підприємство формує звітність відповідно до вимог GAAP наступні:

1) необхідність одержання кредиту за кордоном або притягнення до участі в підприємстві іноземного інвестора;

2) трансформація звітності для українського кредитора або інвестора (наприклад, вимоги деяких банків);

3) оцінка бізнесу, що потребує трансформації фінансових даних, з метою виключення розрахункових протиріч між бухгалтерськими системами П(С)БО і GAAP USA, які мають вплив на результати економічних обчислень;

4) впровадження концепції EVA до українського бізнесу, враховуючи те, що ця методологія довела свою ефективність у всьому світі.

Компанії, відповідно до GAAP USA IAS 1 «Представлення фінансової звітності» користуються значним ступенем свободи при виборі

формату представлення звіту про доходи. Існує два способи його складання – однокроковий і багатокроковий [3].

При однокроковому способі позиції звіту про доходи розподіляється на дві категорії: доходи і прибуток, з одного боку, та видатки і витрати – з іншого. Отримання показника прибутку здійснюється в один крок – використовуючи різницю між загальною сумою витрат та загальною сумою доходів. При використанні такого способу стаття прибутку називається прибуток від операції або прибутки від безперервних операцій.

В українській системі бухгалтерського обліку аналогом цього показника є прибуток від основної діяльності. При наявності у компанії доходу від операцій, які не є безперервними, тобто не повторюються періодично з року в рік, використовується багатокроковий метод, оскільки GAAP потребує окремого віддзеркалення таких операцій та вираховування чистого доходу з них.

При багатокроковому способі в звіті про доходи розподілено показуються основна діяльність, діяльність не повторювальна від періоду до періоду, фінансова діяльність, податкові платежі, операції філіалів компанії, звітність якої не консолідована в її власну звітність, та інші подібні показники [2].

Проаналізуємо Звіт про доходи за GAAP, складений багатокроковим методом, що включає наступні статті, на відмінність від Звіту про фінансові результати за П(С)БО [1].

І. Основна діяльність.

А. Дохід або продаж. У рамках даної статті показуються різноманітні доходи від основної діяльності, а також підсумки будь-яких подій, здатних вплинути на розмір доходів, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих виробів та ін.

В. Витрати на реалізовану продукції або надані послуги. На відміну від П(С)БО витрати на реалізовану продукцію не містять витрат на амортизацію, що вираховується окремо після відрахування витрат на збут, загальних та адміністративних витрат.

Українським аналогом обчислення цього показника є собівартість реалізованої продукції, обчислена відповідно до П(С)БО 16: всі прямі витрати на реалізовану продукцію, товари і послуги.

С. Валовий прибуток – різниця між доходами від основної діяльності та собівартістю на реалізацію продукції або надання послуг.

В українській звітності це різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Д. Витрати на збут. В цій статті відображається інформація про

витрати на збут компанії: витрати на маркетинг, рекламу, заробітну плату робітників системи збуту, доставку продукції споживачу, накладні витрати, що виникли в ході збутової діяльності.

На відміну від П(С)БО до витрат на збут не входять амортизація і ремонт основних засобів та нематеріальних активів відділу збуту, витрати на гарантійне обслуговування та ін.

Е. Загальні та адміністративні витрати - витрати на управління компанією та витрати загального характеру, не пов'язані з виробництвом продукції та послуг.

За П(С) БО до цієї статті відносяться загальногосподарські витрати на обслуговування та управління підприємством. Тут відображаються також такі витрати, як: витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальногосподарського використання; витрати на податки і цільові платежі загальногосподарського характеру; витрати на розрахунково-касове обслуговування; витрати на врегулювання суперечок у судових органах; інші витрати загальновиробничого призначення.

Г. Інші витрати на основну діяльність – всі інші відносно значні витрати на основну діяльність, які не ввійшли в наведені вище види витрат, у тому числі витрати на амортизацію.

З урахуванням значної ролі податку на додану вартість в Україні його можна включати в цей вид витрат, шляхом нарахування пропорційно обсягу продажу.

До статті «Інші витрати на основну діяльність» за GAAP та у статті звіту «Інші операційні витрати» за П(С)БО відображаються: собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні (безнадійні) борги та втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнанні економічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг).

Г. Прибуток від основної діяльності до оподаткування – різниця між доходами (продажами) та усіма наведеними видами витрат.

Отже, за П(С)БО прибуток від основної діяльності до оподаткування відрізняється від однойменного показника за GAAP, тому що вищеназваний показник враховує результати фінансової та інвестиційної діяльності.

II. Неосновна діяльність.

Ця стаття відображає підсумки операцій, які періодично повторюються і є звичними для компанії, але не входять в її основну діяль-

ність. Сюди відносяться доходи від отриманих процентних платежів або витрати на виплату процентних платежів, отриманих дивідендів, інші прибутки та збитки, всякого роду інші витрати.

Слід зазначити, що перелічені доходи і витрати у Звіті про фінансові результати за П(С)БО входять до складу фінансових та інших доходів і витрат.

III. Витрати по виплаті податків на прибуток.

В цьому розділі відображаються податки, які стягуються центральними і місцевими органами влади з прибутків, облік яких був проведений в минулих розділах.

IV. Інші можливі статті (до них ряд компаній включає дохід або збиток від філій, які мають статус самостійної юридичної особи).

В українському варіанті Звіту про фінансові результати в цій статті відображаються: інвестиційні витрати – втрати і доходи від участі в капіталі; витрати і доходи від реалізації необоротних активів; від уцінки фінансових інвестицій і необоротних активів.

V. Перервані операції.

При використанні даної статті в ній відображаються прибутки (без податку) або збитки, які виникли в результаті продажу компанією частини своїх основних засобів, які є складовою одного з видів її комерційної діяльності (сегменту бізнесу).

Прибуток або збиток від списання сегмента бізнесу визначається двома факторами:

а) різницею між чистою ціною продажу сегмента та балансовою вартості активів, що входять до нього;

б) оціночною вартістю прибутку або збитку від продовження діяльності сегмента бізнесу між датами оцінки та списання.

При списанні сегмента в звітності за відповідний період результати праці даного сегмента за попередні періоди показуються окремо.

В українському варіанті звітності ця стаття відповідає прибуткам та збиткам підприємства від реалізації цілісних майнових комплексів, що відноситься до «Інших прибутків та збитків».

Прибуток або збиток виникає залежно від перевищення ціни продажу над балансовою вартістю або навпаки.

VI. Екстраординарні події – відображення прибутків (без податків) або збитків від рідких та незвичайних господарських операцій. У разі відповідності події одному з критеріїв екстраординарності прибутки повинні відображатися у якості компоненту доходу від (непреривної) основної діяльності.

До екстраординарних подій по GAAP не відносяться операції та угоди, що характерні для нормального процесу ведення бізнесу [4]:

- списання дебіторської заборгованості, переданого в оренду обладнання, нематеріальних активів;
- прибутки або збитки при обміні та перерахунку зарубіжної валюти, включаючи ті, що викликані девальвацією та ревальвацією;
- прибутки або збитки від продажу основних засобів, які служили основою для одного з напрямлень комерційної діяльності компанії;
- інші прибутки та збитки від продажу або відказу від власності, споруд і обладнання, які використовувались у бізнесі;
- наслідки від страйків, у тому числі направлених проти конкурентів та основних постачальників компанії.

VII. Наслідки від зміни принципу бухгалтерського обліку нарастаючим підсумком – відображаються (за мінусом податків) наслідки переходу від одного принципу обліку до іншого. Наприклад, перехід від пропорційного методу нарахування амортизації до прискореного, від методу ЛІФО до методу середньозваженої собівартості при обліку списання товарно-матеріальних цінностей.

У П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» міститься техніка корегування показника Чистого прибутку в результаті зміни облікової політики, облікових оцінок та виправлення помилок. Зміни облікової політики відображаються шляхом корегування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року та повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів [1].

Підсумок, який розраховується з урахуванням показників статей V-VII, називається чистим прибутком (збитком). За змістом він відповідає показнику чистого прибутку (збитку) за П(С)БО 3.

VIII. Прибуток на акцію – перерахунок чистого прибутку з розрахунку на одну акцію, який показаний в звіті о прибутках та збитках.

Цю статтю розміщують після статті чистого прибутку від звичайної діяльності після вирахування податків, а прибуток або збиток, які виникли при перерахунку, показуються в очищеному вигляді від податків у вигляді чистого доходу від звичайної діяльності та податку на прибуток від звичайної діяльності.

Отже, головною особливістю складання фінансових звітів є те, що у GAAP USA на відміну від П(С)БО суворо не регламентований порядок складання, а наведено дві вимоги до складання звіту – однокроковий і багатокроковий формат та обов'язкові статті, які повинні бути відображені в звіті.

Безпосередньо трансформація витрат у звіті про фінансові резуль-

тати включає такі основні процедури: вибір формату звіту, аналіз складу і перегруповання статей доходів і витрат, відображення доходів і витрат, визнаних у результаті трансформації.

Згідно з П(С)БО, українські підприємства використовують форму звіту, в якому витрати класифікуються за їх функцією. Виходячи з цього, для складання звіту про фінансові результати відповідно до GAAP USA потрібно обрати багатокроковий спосіб складання, коли чистий прибуток від звичайної діяльності розраховується шляхом співставлення витрат відповідним доходам.

1. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: нормативна база. Нова редакція. – Харків: Курсор, 2007. – 297 с.

2. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – 2-е изд., испр. и перераб. – М.: Дело, 1998. – 430 с.

3. Сторожук Т.М. Звітність підприємств. – Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2005. – 256 с.

4. Расходы в US GAAP – Режим доступа: http://gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus/023.asp.

Отримано 29.01.2009

УДК 657.052

А.В.ДМИТРЕНКО, канд. екон. наук

Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ НА СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

На основі досліджень методик обліку фінансових інвестицій у спільні підприємства за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку пропонується новий метод обліку довгострокових фінансових інвестицій у спільну діяльність – пропорційно-пайової участі.

У ринковій економіці інвестиції відіграють надзвичайно важливу роль у розвитку національного виробництва. Завдяки їм здійснюється технічне переоснащення підприємств, поповнюються товарні запаси і вдосконалюється товар, здійснюються науково-дослідні роботи тощо. Однією з найбільш важливих ділянок бухгалтерського обліку на підприємствах є облік фінансових інвестицій. Реформування бухгалтерського обліку в Україні розпочалося ще в 2000 р., коли впроваджувалися національні стандарти бухгалтерського обліку, враховуючи норми міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В той же час останні мають тенденцію постійно змінюватися, що говорить про невідповідність норм національного та міжнародного обліку.

Проблемними питаннями даної статті є: облік фінансових інвестицій у спільні підприємства, оцінка фінансових інвестицій, методи